

PENGARUH PENYAJIAN LAPORAN KEUANGAN DAERAH DAN AKSESIBILITAS LAPORAN KEUANGAN DAERAH TERHADAP TRANSPARANSI DAN AKUNTABILITAS PENGELOLAAN KEUANGAN DAERAH KABUPATEN JEPARA

**Siti Aliyah
Aida Nahar**

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Nahdlatul Ulama Jepara

ABSTRACT

This research aims to empirically examine the effect of regional financial statement presentation and accessibility of financial statements for transparency and accountability in financial management. The research was conducted in Jepara district, for four months from January to April 2012. The sampling method used is proporsionate stratified random sampling; the sample is then determined by 40 members of local legislative council and 36 NGOs. For this research the data analyzed using multiple linear regression with tools statistical program, after test the classical assumptions are met. The results of this research show that the presentation of the financial statements and the accessibility of the area of financial reporting partial or jointly positive effect on transparency and accountability in financial management.

Keywords: local financial reports, accessibility, transparency and accountability

PENDAHULUAN

Perhatian terhadap isu transparansi dan akuntabilitas keuangan publik di Indonesia semakin meningkat dalam dekade terakhir ini. Hal ini terutama disebabkan oleh dua faktor berikut ini yaitu: 1. Krisis ekonomi dan turbulen fiskal telah memberi kontribusi terhadap erosi substansial kepercayaan publik terhadap pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara. 2. Desentralisasi fiskal dari pemerintah pusat kepada pemerintah daerah, sebagai konsekuensi dari otonomi daerah, telah menyebabkan perubahan signifikan dalam komposisi pengeluaran anggaran pada pemerintah pusat dan pemerintah daerah.

Sebagai salah satu konsekuensinya, pemerintah harus dapat meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan negara (pusat dan daerah). Salah satu prasyarat untuk mewujudkan hal tersebut adalah dengan melakukan reformasi dalam penyajian laporan keuangan, yakni pemerintah harus mampu menyediakan semua informasi keuangan relevan secara jujur dan terbuka kepada publik, karena kegiatan

pemerintah adalah dalam rangka melaksanakan amanat rakyat.

Ratna Amalia Safitri (2009) telah melakukan penelitian yang bertujuan untuk menguji dan memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh penyajian laporan keuangan dan aksesibilitas laporan keuangan terhadap penggunaan informasi keuangan daerah. Penyajian laporan keuangan yang lengkap dan secara langsung tersedia dan aksesibilitas bagi pengguna informasi menentukan sejauh mana transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah tersebut. Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa (1) Penyajian laporan keuangan daerah tidak berpengaruh terhadap penggunaan informasi keuangan daerah. (2) Aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh dan signifikan terhadap penggunaan informasi keuangan daerah.

Undang-undang yang mengatur mengenai akuntabilitas sektor publik sedang mengalami perubahan mendasar, dengan penekanan pada peranan sistem akuntansi dalam pengukuran dan pengevaluasian baik kinerja keuangan maupun

pelayanan, mendorong pengungkapan dan pengkomunikasian hasil-hasil kepada *stakeholders*. Sebagai konsekuensinya, di berbagai negara, pelaporan eksternal sedang ditransformasikan agar lebih konsisten dengan kebutuhan akuntabilitas baru (Steccolini: 2002).

Akan tetapi, upaya perbaikan di bidang penyajian pelaporan keuangan daerah ini nampaknya belum dapat dilaksanakan sepenuhnya oleh pemerintah daerah. Upaya reformasi penyajian pelaporan keuangan daerah nampaknya belum dapat dilaksanakan sepenuhnya oleh pemerintah daerah maupun di jajaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) di lingkungan Pemerintah Daerah. Perubahan pendekatan akuntansi pemerintah daerah dari *single entry* menuju *double entry* merupakan perubahan yang cukup revolusioner. Di sisi lain, publikasi laporan keuangan oleh pemerintah daerah melalui surat kabar, internet, atau cara lain nampaknya belum menjadi hal yang umum bagi sebagian daerah.

Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 59 Tahun 2007 menambahkan satu ayat dalam pasal 116. Ayat (4a) pasal 116 berbunyi, Untuk memenuhi asas transparansi, kepala daerah wajib menginformasikan substansi APBD kepada masyarakat yang telah diundangkan dalam Lembaran Daerah. Menurut Jones *et al.* (1985) dalam Steccolini (2002), ketidakmampuan laporan keuangan dalam melaksanakan akuntabilitas, tidak saja disebabkan karena laporan tahunan yang tidak memuat semua informasi relevan yang dibutuhkan para pengguna, tetapi juga karena laporan tersebut tidak dapat secara langsung tersedia dan aksesibel kepada para pengguna potensial.

Permasalahan pokok dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut: 1) Apakah penyajian laporan keuangan daerah memiliki pengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah? 2) Apakah aksesibilitas laporan keuangan daerah memiliki pengaruh terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah? 3) Apakah penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh secara

simultan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah?

TINJAUAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Laporan keuangan merupakan laporan yang terstruktur mengenai posisi keuangan dan transaksi-transaksi yang dilakukan oleh suatu entitas pelaporan. Tujuan umum laporan keuangan adalah menyajikan informasi mengenai posisi keuangan, realisasi anggaran, saldo anggaran lebih, arus kas, hasil operasi, dan perubahan ekuitas suatu entitas pelaporan yang bermanfaat bagi para pengguna dalam membuat dan mengevaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya. Secara spesifik, tujuan pelaporan keuangan pemerintah adalah untuk menyajikan informasi yang berguna untuk pengambilan keputusan dan untuk menunjukkan akuntabilitas entitas pelaporan atas sumber daya yang dipercayakan kepadanya, dengan (a) menyediakan informasi mengenai posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah; (b) menyediakan informasi mengenai perubahan posisi sumber daya ekonomi, kewajiban, dan ekuitas pemerintah; (c) menyediakan informasi mengenai sumber, alokasi, dan penggunaan sumber daya ekonomi; (d) menyediakan informasi mengenai ketaatan realisasi terhadap anggarannya; (e) menyediakan informasi mengenai cara entitas pelaporan mendanai aktivitasnya dan memenuhi kebutuhan kasnya; (f) menyediakan informasi mengenai potensi pemerintah untuk membiayai penyelenggaraan kegiatan pemerintahan; (g) menyediakan informasi yang berguna untuk mengevaluasi kemampuan entitas pelaporan dalam mendanai aktivitasnya. Komponen-komponen yang terdapat dalam satu set laporan keuangan terdiri dari laporan pelaksanaan anggaran (*budgetary reports*) dan laporan finansial, sehingga seluruh komponen menjadi sebagai berikut (a) Laporan Realisasi Anggaran; (b) Laporan Perubahan Saldo Anggaran Lebih; (c) Neraca; (d) Laporan Operasional; (e) Laporan Arus Kas; (f) Laporan Perubahan Ekuitas; (g) Catatan atas Laporan Keuangan.

Laporan keuangan memberikan informasi tentang sumber daya ekonomi dan kewajiban entitas pelaporan pada tanggal pelaporan dan arus sumber daya ekonomi selama periode berjalan. Informasi ini diperlukan pengguna untuk melakukan penilaian terhadap kemampuan entitas pelaporan dalam menyelenggarakan kegiatan pemerintahan di masa mendatang. Entitas pelaporan menyajikan informasi untuk membantu para pengguna dalam memperkirakan hasil operasi entitas dan pengelolaan aset, seperti halnya dalam pembuatan dan evaluasi keputusan mengenai alokasi sumber daya ekonomi.

Penyajian Laporan Keuangan

Penyajian laporan keuangan merupakan hal yang sangat penting, menurut Diamond (2002), pengungkapan atas informasi ini merupakan suatu elemen dasar dari transparansi fiskal dan akuntabilitas. Dalam Pernyataan Standar Akuntansi Pemerintahan (PSAP) No. 1, alinea 49, (Peraturan Pemerintah Nomor 71 Tahun 2010) dinyatakan bahwa neraca mencantumkan sekurang-kurangnya pos-pos berikut: kas dan setara kas; investasi jangka pendek; piutang pajak dan bukan pajak; persediaan; investasi jangka panjang; aset tetap; kewajiban jangka pendek; kewajiban jangka panjang; dan ekuitas dana.

Informasi keuangan di dalam laporan keuangan dapat memberikan manfaat sebagai berikut: (a) meningkatkan akuntabilitas untuk para manajer (kepala daerah dan para pejabat pemda) ketika mereka menjadi bertanggung jawab tidak hanya pada kas masuk dan kas keluar, tetapi juga pada aset dan utang yang mereka kelola; (b) meningkatkan transparansi dari aktivitas pemerintah. Pemerintah umumnya mempunyai jumlah aset yang signifikan dan utang, pengungkapan atas informasi ini merupakan suatu elemen dasar dari transparansi fiskal dan akuntabilitas. (c) memfasilitasi penilaian posisi keuangan dengan menunjukkan semua sumber daya dan kewajiban; (d) Memberikan informasi yang lebih luas yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan (Diamond, 2002).

Aksesibilitas Laporan Keuangan

Aksesibilitas menurut perspektif tata ruang adalah keadaan atau ketersediaan hubungan dari suatu tempat ke tempat lainnya atau kemudahan seseorang atau kendaraan untuk bergerak dari suatu tempat ke tempat lain dengan aman, nyaman, serta kecepatan yang wajar (Rohman, 2009). Aksesibilitas dalam laporan keuangan sebagai kemudahan seseorang untuk memperoleh informasi laporan keuangan (Mulyana, 2006).

Dalam demokrasi yang terbuka, akses ini diberikan oleh media, seperti surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan *website* (internet); dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong akuntabilitas pemerintah terhadap masyarakat (Shende dan Bennet, 2004). Agar informasi yang disampaikan dalam laporan keuangan pemerintah daerah dapat memenuhi prinsip transparansi dan akuntabilitas, pemerintah daerah harus meningkatkan aksesibilitas laporan keuangannya, tidak sekedar menyampaikannya ke DPRD saja, tetapi juga memfasilitasi masyarakat luas agar dapat mengetahui atau memperoleh laporan keuangan dengan mudah.

Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Menurut Mardiasmo, transparansi berarti keterbukaan (*openness*) pemerintah dalam memberikan informasi yang terkait dengan aktivitas pengelolaan sumberdaya publik kepada pihak – pihak yang membutuhkan informasi. Pemerintah berkewajiban memberikan informasi keuangan dan informasi lainnya yang akan digunakan untuk pengambilan keputusan oleh pihak–pihak yang berkepentingan.

Transparansi, akuntabilitas dan keadilan merupakan atribut yang terpisah. Akan tetapi, dua istilah yang pertama adalah tidak independen, sebab pelaksanaan akuntabilitas memerlukan transparansi (Shende dan Bennett, 2004). Sementara itu, Mohamad dkk. (2004) menyatakan bahwa esensi dari demokrasi adalah akuntabilitas, sedangkan esensi dari akuntabilitas adalah keterbukaan (transparansi).

Transparansi dan akuntabilitas keuangan daerah adalah pertanggungjawaban pemerintah daerah berkenaan dengan pengelolaan keuangan daerah kepada publik secara terbuka dan jujur melalui media berupa penyajian laporan keuangan yang dapat diakses oleh berbagai pihak yang berkepentingan dengan anggapan bahwa publik berhak mengetahui informasi tersebut. Keuangan daerah adalah semua hak dan kewajiban daerah dalam rangka penyelenggaraan pemerintahan daerah yang dapat dinilai dengan uang termasuk di dalamnya segala bentuk kekayaan yang berhubungan dengan hak dan kewajiban daerah tersebut.

Pengelolaan keuangan daerah adalah keseluruhan kegiatan yang meliputi perencanaan, pelaksanaan, penatausahaan, pelaporan, pertanggungjawaban, dan pengawasan keuangan daerah. Dalam Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 dijelaskan bahwa asas umum pengelolaan keuangan daerah adalah sebagai berikut:

1. Keuangan daerah dikelola secara tertib, taat pada peraturan perundang-undangan, efektif, efisien, ekonomis, transparan, dan bertanggung jawab dengan memperhatikan azas keadilan, kepatutan, dan manfaat untuk masyarakat.
2. Secara tertib sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa keuangan daerah dikelola secara tepat waktu dan tepat guna yang didukung dengan bukti-bukti administrasi yang dapat dipertanggungjawabkan.
3. Taat pada peraturan perundang-undangan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa pengelolaan keuangan daerah harus berpedoman pada peraturan perundang-undangan.
4. Efektif sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pencapaian hasil program dengan

target yang telah ditetapkan, yaitu dengan cara membandingkan keluaran dengan hasil.

5. Efisien sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pencapaian keluaran yang maksimum dengan masukan tertentu atau penggunaan masukan terendah untuk mencapai keluaran tertentu.
6. Ekonomis sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan pemerolehan masukan dengan kualitas dan kuantitas tertentu pada tingkat harga yang terendah.
7. Transparan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan prinsip keterbukaan yang memungkinkan masyarakat untuk mengetahui dan mendapatkan akses informasi seluas-luasnya tentang keuangan daerah.
8. Bertanggung jawab sebagaimana dimaksud pada ayat (1) merupakan perwujudan kewajiban seseorang untuk mempertanggungjawabkan pengelolaan dan pengendalian sumber daya dan pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepadanya dalam rangka pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.
9. Keadilan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah keseimbangan distribusi kewenangan dan pendanannya dan atau keseimbangan distribusi hak dan kewajiban berdasarkan pertimbangan yang obyektif.
10. Kepatutan sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah tindakan atau suatu sikap yang dilakukan dengan wajar dan proporsional.
11. Manfaat untuk masyarakat sebagaimana dimaksud pada ayat (1) adalah bahwa keuangan daerah diutamakan untuk pemenuhan kebutuhan masyarakat.

Hasil Penelitian Terdahulu

Tabel 1 berikut mengemukakan penelitian terdahulu yang relevan.

Tabel 1 Ringkasan Penelitian Terdahulu

Peneliti	Judul Penelitian	Hasil Penelitian
Budi Mulyana (2006)	Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan daerah	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa secara terpisah dan bersama-sama penyajian neraca daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah

Marjuki Sagala (2011)	Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan daerah	Hasil yang diperoleh dari penelitian ini adalah bahwa penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah baik secara simultan maupun parsial
-----------------------	--	--

Sumber: Penelitian Terdahulu diringkas

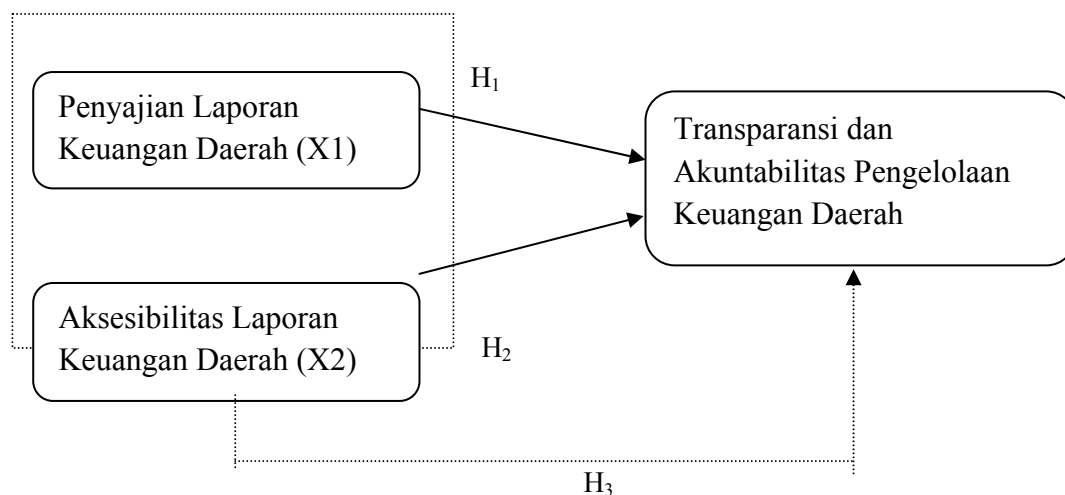
Penelitian ini terutama merujuk pada penelitian yang dilakukan oleh Marjuki Sagala (2011). Namun ada beberapa hal yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya, perbedaan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya (Marjuki Sagala, 2011) adalah:

(1) Pada penelitian sebelumnya, objek yang digunakan sebagai tempat penelitian adalah Kabupaten Samosir, sedangkan pada penelitian ini, wilayah yang menjadi objek penelitian adalah Kabupaten Jepara.

(2) Pada penelitian sebelumnya, populasi penelitian hanya penyaji dan pemakai internal laporan keuangan daerah saja yang dalam hal ini adalah Kepala SKPD, Kepala Bidang, Kepala Seksi dan staf yang terlibat dalam proses pengelolaan keuangan daerah. Sedangkan pada penelitian ini, populasi penelitian merupakan pemakai eksternal laporan keuangan daerah yang dalam hal ini populasi yang dituju peneliti adalah anggota DPRD dan LSM di kabupaten Jepara.

Kerangka Pemikiran Teoritis

Gambar 1 Kerangka Pemikiran Teoritis



Perumusan Hipotesis

Berdasar pada uraian di bagian Tinjauan Pustaka, berikut adalah perumusan hipotesis.

H₁: Penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

H₂: Aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

H₃: Penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah secara simultan berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

METODA PENELITIAN

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini terdiri dari variabel dependen (terikat) dan variabel independen (bebas). Variabel dependen dalam penelitian ini adalah transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah (Y). Yang menjadi variabel independen dalam penelitian ini adalah penyajian laporan keuangan daerah (X_1) dan aksesibilitas laporan keuangan daerah (X_2). Pengukuran variabel menggunakan skala Likert yaitu dimana responden menyatakan tingkat setuju atau tidak setuju mengenai keberadaan pernyataan mengenai perilaku, obyek, atau kejadian (Kuncoro, 2003:157). Jawaban akan diberi skor: Skor 1 = sangat tidak setuju, Skor 2 = tidak setuju, Skor 3 = netral, Skor 4 = setuju, Skor 5 = sangat setuju.

Variabel Penyajian Laporan Keuangan Daerah

Laporan keuangan pokok terdiri dari (a) laporan realisasi anggaran, (b) neraca, (c) laporan arus kas, dan (d) catatan atas laporan keuangan. Berdasarkan lampiran II PP No. 24 Tahun 2005 Kerangka Konseptual Akuntansi Pemerintahan poin 32-37 bahwa karakteristik kualitatif laporan keuangan adalah ukuran-ukuran normatif yang perlu diwujudkan dalam informasi keuangan sehingga dapat memenuhi tujuannya. Keempat karakteristik berikut ini merupakan prasyarat normative yang diperlukan agar laporan keuangan pemerintah dapat memenuhi kualitas yang dikehendaki: (a) Relevan; (b) Andal; (c) Dapat dibandingkan; dan (d) Dapat dipahami.

Variabel Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah

Aksesibilitas laporan keuangan adalah kemampuan untuk memberikan akses bagi *stakeholder* untuk mengetahui atau memperoleh laporan keuangan sebagai bagian dari partisipasi *stakeholder*.

Variabel Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah tingkat pertanggung-

jawaban pengelolaan keuangan daerah yang bersifat komprehensif dan mencakup aspek kebijakan serta penggunaan anggaran kepada publik.

Menurut Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (2003) bahwa Transparansi dan Akuntabilitas dapat diindikasikan dari hal berikut:

1. Pembuatan keputusan sudah memenuhi standar etika dan nilai-nilai yang berlaku, artinya sesuai dengan prinsip-prinsip administrasi yang benar maupun nilai-nilai yang berlaku bagi *stakeholders*.
2. Adanya kejelasan dari sasaran kebijakan yang diambil, dan sudah sesuai dengan visi dan misi organisasi, serta standar yang berlaku.
3. Adanya mekanisme yang menjamin bahwa standar telah terpenuhi, dengan konsekuensi mekanisme pertanggungjawaban jika standar tersebut tidak terpenuhi.
4. Konsistensi maupun kelayakan dari target operasional yang telah ditetapkan maupun prioritas dalam mencapai target tersebut.
5. Penyebarluasan informasi mengenai suatu keputusan, melalui media massa, media nir-massa, maupun media komunikasi personal.
6. Terdapat akurasi dan kelengkapan informasi yang berhubungan dengan cara-cara mencapai sasaran suatu program.
7. Ketersediaan sistem informasi manajemen dan monitoring hasil yang telah dicapai pemerintah.
8. Mekanisme yang memfasilitasi pelaporan maupun penyebaran informasi maupun penyimpanan tindakan aparat publik didalam kegiatan melayani. .

Jenis Dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data subyek, yaitu jenis data penelitian yang berupa opini, sikap, pengalaman atau karakteristik dari seseorang atau sekelompok orang yang menjadi subyek penelitian (responden). Tanggapan yang diberikan oleh responden berupa respon tertulis melalui kuesioner yang diajukan oleh peneliti. Sumber data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang merupakan

sumber data penelitian yang diperoleh secara langsung dari sumber asli (tidak melalui media perantara).

Populasi dan Sampel, Ukuran Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi adalah wilayah generalisasi yang terdiri atas obyek atau subyek yang mempunyai kuantitas dan karakteristik tertentu yang ditetapkan oleh peneliti untuk dipelajari dan kemudian ditarik kesimpulannya (Sugiyono, 2006: 55). Populasi dalam penelitian ini adalah pengguna eksternal laporan keuangan (pihak-pihak yang berkepentingan terhadap laporan keuangan) pemerintah kabupaten Jepara, yang dalam hal ini populasi yang dituju oleh peneliti adalah Anggota DPRD dan LSM di Wilayah Kabupaten Jepara.

Adapun kriteria yang menjadi acuan peneliti dalam penentuan populasi adalah sebagai berikut:

1. Anggota DPRD yang merupakan pengguna utama aktual laporan keuangan yang disajikan pemerintah daerah, sesuai dengan peraturan perundang-undangan yang berlaku, jumlah populasi anggota DPRD adalah 50 orang (Sumber data dari Bag. Humas Sekretariat DPRD Kab. Jepara: 2011)
2. Masyarakat selaku *stakeholder* pemerintah merupakan pengguna potensial laporan keuangan pemkab Jepara. Mereka mempunyai rentang variabilitas pemahaman dan kepedulian akan laporan keuangan yang sangat tinggi, sehingga untuk meningkatkan kualitas data akan dipilih individu-individu atau kelompok yang representatif, yang dalam hal ini dipilih dari pihak Lembaga Swadaya Masyarakat di wilayah kabupaten Jepara

dengan jumlah populasi sebanyak 44 (sumber data dari Bakesbanglinsos: 2011)

3. Untuk meningkatkan presisi dan objektivitas persepsi, yang dipilih sebagai responden tidak termasuk pihak penyaji laporan keuangan. Pihak penyaji yang dimaksud adalah pihak pemerintah daerah itu sendiri (eksekutif): kepala daerah dan para kepala satuan kerja (dinas, badan, kantor).

Sampel, Ukuran Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Sampel adalah sebagian dari jumlah dan karakteristik yang dimiliki oleh populasi tersebut (Sugiyono, 2006: 56). Penyampelan atas responden (pengguna laporan keuangan) dilakukan dengan teknik *proporsionate stratified random sampling*; yakni, suatu teknik pemilihan sampel yang apabila populasinya tidak (heterogen), yang terdiri dari beberapa kelompok dengan kategori yang berbeda. Dalam menentukan jumlah besarnya sampel dari total populasi sebanyak 94 orang, maka digunakan rumus Slovin (Husein, 1999:59) seperti di bawah ini:

$$n = \frac{N}{1 + N(e)^2}$$

Keterangan:

n = ukuran sampel

N = Ukuran Populasi (sebanyak 94 orang)

e = Nilai kritis yang diinginkan sebesar 5%

Dari perhitungan dengan rumus Slovin di atas, sampel yang diambil dalam penelitian ini adalah 76 orang. Rincian alokasi pada tiap kelompok dapat dilihat pada tabel 2 di bawah ini:

Tabel 2 Perhitungan Jumlah Sampel dengan Alokasi Proporsional

Jenis Populasi	Anggota Populasi	Jumlah Sampel	PembulatanJumlah Sampel
Anggota DPRD	50	$(50/94) \times 76 = 40,4$	40
LSM	44	$(44/94) \times 76 = 35,5$	36
Jumlah	94		76

Metoda Pengumpulan Data

Data dalam penelitian ini diperoleh dengan Metoda survey dengan penyebaran kuesioner. Pertanyaan peneliti dan jawaban responden dapat dikemukakan secara tertulis melalui suatu kuesioner. Kuesioner tersebut didistribusikan oleh peneliti secara langsung kepada responden tanpa melalui perantara. Kuesioner dalam penelitian ini dirancang untuk penelitian kuantitatif.

Metoda Analisis Data

Uji Penyimpangan Asumsi Klasik

Uji penyimpangan asumsi klasik dilakukan untuk memastikan bahwa teknik analisis regresi yang digunakan dapat diinterpretasi atau hasil interpretasinya tidak bias. Model regresinya

diharapkan *Best Linear Unbiased Estimation*. Uji ini terdiri dari uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, uji autokorelasi dan uji normalitas.

Analisis Regresi Berganda

Model persamaan regresi yang disusun pada penelitian ini:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + e$$

Dimana:

Y = Transparansi dan Akuntabilitas
Pengelolaan Keuangan Daerah

X₁ = Penyajian Laporan Keuangan Daerah

X₂ = Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah

a = Konstanta

b₁, b₂ = Koefisien regresi

HASIL DAN PEMBAHASAN

Berikut adalah prosedur pengujian hipotesis. Hasil Uji Multikolinearitas dapat dilihat pada tabel berikut:

Tabel 3 Coefficients^a

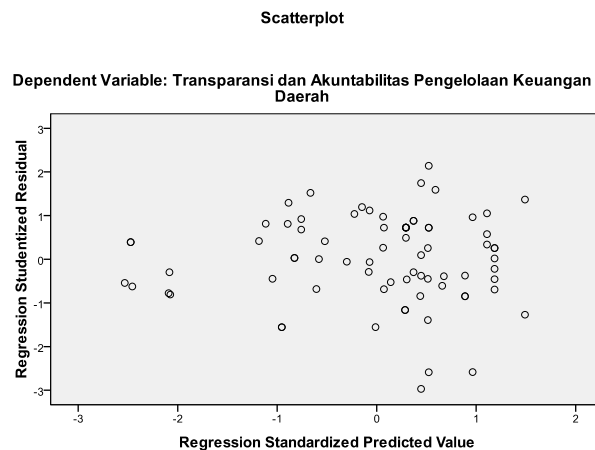
Model		Collinearity Statistics	
		Tolerance	VIF
1	Penyajian Laporan Keuangan Daerah	.485	2.062
	Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah	.485	2.062

a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan daerah

Berdasarkan hasil pengujian pada tabel 3 di atas, karena nilai VIF untuk semua variabel memiliki nilai lebih kecil dari 5 maka dapat disimpulkan tidak terdapat gejala multikolinearitas antar variabel independen.

Sedangkan hasil pengujian heteroskedastisitas pada penelitian ini dapat dilihat pada gambar 2 di bawah ini:

Gambar 2 Diagram Scatterplot



Berdasarkan diagram scatterplot di atas, terlihat titik-titik menyebar secara acak serta tersebar baik di bawah maupun di atas angka 0 sumbu Y, hal ini menunjukkan tidak terjadi heteroskedastisitas model regresi, sehingga model regresi layak dipakai untuk memprediksi

transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah berdasarkan masukan variabel independennya (penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah). Sedangkan Hasil Uji Autokorelasi tampak pada tabel berikut.

Tabel 4 Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.729 ^a	.531	.518	4.284	2.122

a. Predictors: (Constant), Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Penyajian Laporan Keuangan Daerah

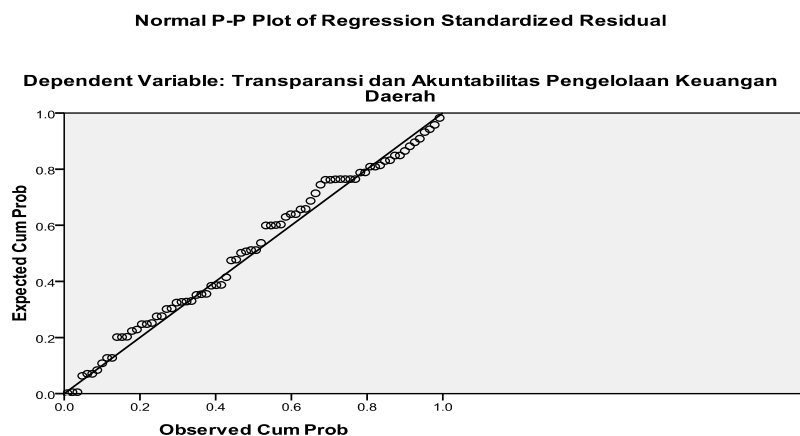
b. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Sumber: Hasil pengolahan data primer dengan SPSS 17.0, 2012

Tabel 4 menunjukkan nilai Durbin Watson 2,122 (berada di sekitar angka 2) maka dapat dikatakan bahwa model regresi terbebas dari

asumsi klasik autokorelasi. Selanjutnya hasil uji normalitas

Gambar 3 Kurva P-Plot Normal



Pada gambar 2 di atas menunjukkan bahwa titik data menyebar di sekitar garis diagonal serta penyebaran mengikuti arah garis diagonal sehingga asumsi normalitas dapat terpenuhi.

Hasil uji hipotesis yang didasarkan pada analisis regresi berikut. Uji t disebut juga sebagai uji signifikansi individual. Uji ini menunjukkan

seberapa jauh pengaruh variabel independen (penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah) secara parsial terhadap variabel dependen (transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah). Hasil uji pada output SPSS 17.0 dapat dilihat pada tabel *Coefficients*^a.

Tabel 5

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	7.387	3.048		2.423	.018
Penyajian Laporan Keuangan Daerah	.343	.156	.254	2.206	.031
Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah	.993	.218	.525	4.558	.000

a. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Sumber: Hasil pengolahan data primer dengan SPSS 17.0, 2012

Berdasarkan tabel 5 di atas dapat dilihat uji hipotesis 1 bahwa variabel penyajian laporan keuangan daerah memiliki t-hitung sebesar 2,206 dengan tingkat signifikansi 0,031 yang lebih kecil dari 0,05, artinya signifikan, di mana nilai t-hitung (2,206) lebih besar dari nilai t-tabelnya; adapun nilai t-tabel (pengujian 2 sisi, signifikansi 2,5% dengan (df)= 76-2-1= 73) adalah sebesar 1,993. Signifikan di sini berarti hipotesis diterima. Hal ini berarti penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dengan demikian, hipotesis pertama yang menyatakan penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan meningkatnya penyajian laporan keuangan daerah akan berimplikasi terhadap peningkatan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini mendukung penelitian yang telah dilakukan oleh Budi Mulyana (2006) dan Marjuki Sagala (2011).

Berdasarkan tabel 5 di atas dapat dilihat hasil uji hipotesis 2 bahwa variabel aksesibilitas laporan

keuangan daerah memiliki t-hitung sebesar 4,558 dengan tingkat signifikan 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, artinya signifikan, di mana nilai t-hitung (4,558) lebih besar dari nilai t-tabelnya; adapun nilai t-tabel (pengujian 2 sisi, signifikansi 2,5% dengan (df)= 76-2-1= 73) adalah sebesar 1,993. Signifikan di sini berarti hipotesis diterima. Hal ini berarti aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dengan demikian, hipotesis kedua yang menyatakan aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah terbukti dan diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan memberikan kemudahan akses terhadap laporan keuangan daerah bagi para pengguna ternyata akan mampu meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini mendukung penelitian yang telah dilakukan oleh Budi Mulyana (2006) dan Marjuki Sagala (2011). Untuk mendukung uji hipotesis 3, tabel 14 berikut menunjukkan hasilnya.

Tabel 6

	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1516.578	2	758.289	41.317	.000 ^a
	Residual	1339.777	73	18.353		
	Total	2856.355	75			

a. Predictors: (Constant), Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah, Penyajian Laporan Keuangan Daerah

b. Dependent Variable: Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah

Sumber: Hasil pengolahan data primer dengan SPSS 17.0, 2012

Berdasarkan tabel 6 di atas dapat dilihat bahwa dalam pengujian menunjukkan hasil F-hitung sebesar 41,317 dengan tingkat signifikansi 0,000 yang lebih kecil dari 0,05, di mana nilai F-hitung (41,317) lebih besar dari nilai F-tabelnya; adapun nilai F-tabel (signifikansi 5% dengan df 1 = 3-1 = 2, dan df 2 = 76-2-1 = 73) adalah sebesar 3,122, maka H_0 ditolak dan H_a diterima. Berarti penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan secara bersama-sama atau simultan berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah.

Dengan demikian, hipotesis ketiga yang menyatakan Penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah secara simultan berpengaruh positif terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah terbukti dan diterima. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan menyajikan laporan keuangan daerah dan memberikan kemudahan akses terhadap laporan keuangan daerah bagi para pengguna ternyata akan mampu meningkatkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini mendukung penelitian yang telah dilakukan oleh Budi Mulyana (2006) dan Marjuki Sagala (2011).

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis yang diuraikan pada bab sebelumnya, maka penulis mengambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Penyajian laporan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap

transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini didukung dengan nilai t-hitung sebesar 2,206 pada tingkat signifikansi sebesar 0,031 yang lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa nilai t-hitung tersebut lebih besar dari nilai t-tabel yaitu $2,206 > 1,993$.

2. Aksesibilitas laporan keuangan daerah berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini didukung dengan nilai t-hitung sebesar 4,558 pada tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa nilai t-hitung tersebut lebih besar dari nilai t-tabel yaitu $4,558 > 1,993$.
3. Penyajian laporan keuangan daerah dan aksesibilitas laporan keuangan daerah secara bersama-sama atau simultan berpengaruh positif dan signifikan terhadap transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah. Hal ini didukung dengan nilai F-hitung sebesar 41,317 pada tingkat signifikansi sebesar 0,000 yang lebih kecil dari 0,05 yang berarti bahwa nilai F-hitung tersebut lebih besar dari nilai F-tabel yaitu $41,317 > 3,122$.

Salah satu upaya konkret untuk mewujudkan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah adalah penyampaian laporan pertanggungjawaban keuangan daerah. Berkaitan dengan hal tersebut, saran yang dapat diberikan penulis kepada pemerintah kabupaten Jepara adalah sebagai berikut:

1. Transparansi dan akuntabilitas yang efektif tergantung kepada akses publik terhadap

- laporan pertanggungjawaban maupun laporan temuan yang dapat dibaca dan dipahami. Untuk mendukung akuntabilitas yang efektif tersebut, pemerintah dapat mempublikasikan laporan keuangannya melalui media, seperti: surat kabar, majalah, radio, stasiun televisi, dan website milik Pemkab Jepara (www.jeparakab.go.id); dan forum yang memberikan perhatian langsung atau peranan yang mendorong transparansi dan akuntabilitas pemerintah kabupaten Jepara terhadap masyarakat.
2. Penyajian laporan keuangan daerah secara lengkap yang sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintahan dan mudah diakses oleh semua pihak yang berkepentingan memungkinkan kontrol dan pengawasan terhadap pengelolaan keuangan bisa berjalan dengan baik. Hal ini akan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas publik, dengan demikian efisiensi dan efektivitas pengeluaran pemerintah daerah bisa terlaksana dan pada akhirnya akan mampu meminimalisasi praktek korupsi oleh para aparatur sehingga good governance dan clean government yang menjadi cita-cita dari pemerintah kabupaten Jepara secara bertahap akan terwujud.

Oleh karena adanya beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, saran yang dapat diberikan penulis untuk penelitian selanjutnya adalah sebagai berikut:

1. Responden yang dipilih dalam penelitian ini hanya berasal dari anggota DPRD dan LSM di kabupaten Jepara. Hal ini mungkin menimbulkan masalah tingkat keterwakilan responden dari masyarakat. Oleh karena itu, pada penelitian berikutnya responden masih dapat diperluas lagi, misalnya: lembaga-lembaga keuangan (bank dan nonbank), pers, akademisi, dan perusahaan.
2. Pembahasan yang berkaitan dengan transparansi dan akuntabilitas publik sangatlah luas, namun pada penelitian ini permasalahan hanya dianalisis secara kuantitatif. Untuk penelitian selanjutnya yang berkaitan transparansi dan akuntabilitas pengelolaan keuangan daerah

akan lebih rinci jika penelitian dilakukan dengan analisis kualitatif.

3. Profil responden yang mengisi kuesioner di dalam penelitian ini hanya menyajikan asal organisasinya saja tanpa disebutkan background pendidikannya secara detail, jenis kelaminnya, umurnya, dsb. Oleh karena Penelitian ini berkaitan dengan laporan keuangan daerah, di mana tidak setiap orang mampu membaca dan memahami laporan keuangan tersebut, maka untuk penelitian selanjutnya diharapkan dalam penyajian deskripsi responden data-data mengenai background responden sebaiknya disajikan secara lebih detail; terutama tingkat pendidikannya, karena latar belakang pendidikan cukup berpengaruh dalam kemampuan membaca dan memahami laporan keuangan daerah.

DAFTAR PUSTAKA

- Anondo, Daru, 2004, "Laporan Pertanggungjawaban Pemerintah Daerah sebagai Bagian Perwujudan Akuntabilitas Publik (Studi Kasus di Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)", Tesis Program Pasca Sarjana UGM Yogyakarta.
- Diamond, Jack, 2002, "Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required?". *IMF Working Paper. Fiscal Affairs Department*.
- Ghozali, Imam, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Edisi 3, Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Governmental Accounting Standard Board, 1998, *Governmental Accounting and Financial Reporting Standards*. GASB, Norwalk, Conn.
- Hadi, Sumarsono, 2009, "Analisis Kemandirian Otonomi Daerah", *JESP Vol.1*.
- Hanim, Sustika, 2009, *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah (Studi Kasus Pada Pemerintah Kota Langsa*, Skripsi, Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi, Universitas Sumatera Utara, Medan.
- Halim, Abdul, 2002, *Akuntansi Keuangan Daerah*, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

- Henley, D, 1992, *Public Sector Accounting and Financial Control*, 4th Ed. Chapman dan Hall, London.
- <http://www.jeparakab.go.id>. Diakses tanggal 10 Februari 2012.
- Indriantoro, Nur dan Bambang Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis*, BPFE: Yogyakarta
- Ismail, Mohamad; Sjahrudin Rasul dan Haryono Umar, 2004, *Konsep dan Pengukuran Akuntabilitas*. Penerbit Universitas Trisakti, Jakarta.
- Jones, D. B, 1985.” The Needs of Users of Governmental Financial Reports”. *Government Accounting Standards Board*.
- Jones, Rowan dan Maurice Pendlebury, 2000, *Public Sector Accounting*, 5th Edition, Prentice Hall, London
- Kuncoro, Mudrajad, 2003, *Metoda Riset Untuk Bisnis dan Ekonomi*, Erlangga, Jakarta.
- Mulyana, Budi, 2006, “ Pengaruh Penyajian Neraca Daerah dan Aksesibilitas Laporan Keuangan terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah”, *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol.2 No. 1, Mei 2006.
- Mursyidi, 2009, *Akuntansi Pemerintahan di Indonesia*, Refika Aditama, Bandung.
- Mardiasmo, 2001, *Pengawasan, Pengendalian dan Pemeriksaan Kinerja Pemerintah Daerah dalam Pelaksanaan Otonomi Daerah*, Penerbit Andi, Yogyakarta.
- _____, 2002, *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi, Yogyakarta.
- _____, 2006, “Perwujudan Transparansi dan Akuntabilitas Publik Melalui Akuntansi Sektor Publik”: Suatu Sarana Good Governance, *Jurnal Akuntansi Pemerintahan* Vol. 2, No.1, Mei 2006.
- Neter, John; William Wasserman dan G.A. Whitmore, 1993, *Statistics*, 4th Edition: Allyn and Bacon.
- Nasution, Saufi Iqbal, 2009, *Pengaruh Penyajian Neraca SKPD dan Aksesibilitas Laporan Keuangan SKPD terhadap Transparansi dan akuntabilitas Pengelolaan Keuangan SKPD*, Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatra Utara.
- Priest, A. N. 1999. ”Users of Local Government Annual Reports: Information Preferences”. *Accounting, Accountability and Performance*. Vol. 5, No 3, pp. 49-62.
- Punch, F. Keith. 2003. *Survey Research – The Basics*. London: SAGE Publication.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 22 Tahun 1999 tentang Pemerintahan Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan antara Pemerintah Pusat dan Daerah
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 33 Tahun 2002 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara.
- Republik Indonesia. Undang-Undang No. 33 Tahun 2004 tentang Perimbangan antara Keuangan Pemerintah Pusat dan Pemerintah Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri Nomor 13 Tahun 2006 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Menteri Dalam Negeri No. 59 Tahun 2007 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Keputusan Menteri Dalam Negeri No. 29 Tahun 2002 Tentang Pedoman Pengurusan, Pertanggung-jawaban, dan Pengawasan Keuangan Daerah serta Tata Cara Penyusunan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah, Pelaksanaan Tata Usaha Keuangan Daerah, dan Penyusunan Perhitungan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah No. 105 Tahun 2000 tentang Pengelolaan dan Pertanggung-jawaban Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah Nomor 11 Tahun 2001 tentang Sistem Informasi Keuangan Daerah.

- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah No. 24 Tahun 2005 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah No. 58 Tahun 2005 tentang Pengelolaan Keuangan Daerah.
- Republik Indonesia. Peraturan Pemerintah No. 71 Tahun 2010 tentang Standar Akuntansi Pemerintahan.
- Rohman, Abdul, 2009, "Pengaruh Implementasi Sistem Akuntansi, Pengelolaan Keuangan Daerah Terhadap Fungsi Pengawasan dan Kinerja Pemerintah Daerah". *Jurnal Akuntansi dan Bisnis* Vol. 9 No. 1. Universitas Diponegoro Semarang.
- Ryan, Christine; Trevor Stanley dan Morton Nelson. 2002. "Accountability Disclosure by Queensland Local Government Councils: 1997-1999." *Financial Accountability & Management*. Vol. 18 (3).
- Safitri, Ratna Amalia, 2009, *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Terhadap Penggunaan Informasi Keuangan Daerah (Studi Empiris Di Kabupaten Semarang)*, Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
- Sagala, Marjuki, 2011, *Pengaruh Penyajian Laporan Keuangan Daerah Dan Aksesibilitas Laporan Keuangan Daerah Terhadap Transparansi dan Akuntabilitas Pengelolaan Keuangan Daerah Studi Empiris Di Kabupaten Samosir*, Skripsi Fakultas Ekonomi Universitas Sumatera Utara.
- Scott, W.R., 2003, *Financial Accounting Theory*, 3th Ed, Prentice Hall International, Inc, New Jersey.
- Shende, Suresh dan Tony Bennet, 2004, Concept Paper 2: "Transparency and Accountability in Public Financial Administration", UN DESA.
- Sopamah dan Mardiasmo, 2003, "Pengaruh Partisipasi Masyarakat dan Transparansi Kebijakan Publik terhadap Hubungan Pengetahuan antara Pengetahuan Dewan Tentang Anggaran dengan Pengawasan Keuangan Daerah", Simposium Nasional Akuntansi (SNA) VI di Surabaya.
- Steccolini, Ileana, 2002, *Local Government Annual Report: an Accountability Medium?*. EIASM Conference on Accounting and Auditing in Public Sector Reforms, Dublin, September 2002.
- Sugiyono, 2006, *Metoda Penelitian Bisnis*, Cetakan kesembilan, CV Alfabeta, Bandung.
- Sulistoni, G, 2003, *Fiqh Korupsi: Amanah VS Kekuasaan*, Somasi, Nusa Tenggara Barat.
- Umar, Husein, 1999, *Metoda Penelitian untuk Skripsi dan Tesis Bisnis*, PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Yuliari, Gusti Ayu Putu, 2003, "Pelaporan Keuangan Pemerintah Pusat Indonesia: Suatu Studi Eksploratif mengenai Kebutuhan dan Permintaan Stakeholder akan Informasi Keuangan Pemerintah", Tesis Program Pasca Sarjana UGM Yogyakarta.